**національний університет**

**державної податкової служби України**

**Борейко Наталія Миколаївна**

УДК 336.221

**ОПОДАТКУВАННЯ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ**

Спеціальність: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

**Автореферат**

**дисертації на здобуття наукового ступеня**

**кандидата економічних наук**

**Ірпінь – 2015**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Національному університеті державної податкової служби України.

|  |  |
| --- | --- |
| Науковий керівник | доктор економічних наук, професор  **Коваленко Юлія Михайлівна,**  Національний університет державної податкової служби України,  професор кафедри фінансових ринків. |
|  |  |
| Офіційні опоненти: | доктор економічних наук, професор  **Десятнюк Оксана Миронівна**,  Тернопільський національний економічний університет,  директор Навчально-наукового інституту інноваційних освітніх технологій; |
|  | кандидат економічних наук, доцент  **Сибірянська Юлія Володимирівна,**  Державний вищий навчальний заклад „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, доцент кафедри фінансів. |

Захист відбудеться „\_\_\_\_” \_\_\_\_\_\_\_\_ 2016 р. о \_\_\_ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.01 Національного університету державної податкової служби України за адресою: 08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Садова, 53.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету державної податкової служби України за адресою: 08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Університетська, 31.

Автореферат розісланий „\_\_\_” \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2015 р.

В. о. ученого секретаря

спеціалізованої вченої ради,

доктор економічних наук, професор С. П. Ріппа

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** У сфері оподаткування суб’єктів господарювання в Україні мають місце численні проблеми, що негативно впливають на показники фіскальної ефективності податків. Недосконалість податкового законодавства залишається основним фактором скорочення податкових надходжень, звуження бази оподаткування та зниження конкурентоспроможності вітчизняних суб’єктів господарювання. Особливої гостроти зазначені проблеми набули з появою електронної комерції як специфічного виду господарської діяльності – одного з основних способів підтримки і розвитку малого та середнього бізнесу, що дозволяє займатися господарською діяльністю при незначних фінансових затратах й отримувати доступ до світового ринку збуту продукції.

Незважаючи на стрімкий розвиток електронної комерції, спостерігається незначна кількість зареєстрованих платників податків цієї сфери, недовіра до господарських операцій у мережі Інтернет, а також недостатній розвиток інформатизації. У майбутньому ж податкові надходження від цієї комерції стануть вагомим джерелом наповнення бюджету держави. Тому удосконалення оподаткування електронної комерції з урахуванням особливостей здійснення господарської діяльності в мережі Інтернет є актуальною науковою та практичною проблемою.

Багатогранна проблематика оподаткування електронної комерції є предметом дискусій та наукового аналізу багатьох науковців і практиків. Серед вітчизняних науковців ґрунтовні дослідження теоретичних положень електронної комерції та сучасних наукових підходів до її оподаткування здійснювали А. Береза, В. Брижко, А. Грехов, В. Желіховський, Ю. Коваленко, І. Козак, В. Коротун, М. Макрова, В. Міщенко, А. Новицький, В. Плескач, С. Ріппа, Л. Тимченко, В. Цимбалюк, А. Шаповалов, М. Швець, Ф. Шевченко, Г. Юрчук та ін. Окремим питанням методології оподаткування присвячені наукові праці В. Андрущенка, З. Варналія, О. Данілова, О. Десятнюк, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, Ю. Сибірянської, Л. Тарангул, А. Чухна, К. Швабія та ін.

Серед зарубіжних вчених значний внесок у дослідження теоретичних аспектів електронної комерції та її оподаткування зробили В. Алексунін, Н. Васильєва, Е. Вінстон, В. Дік, Г. Дункан, В. Звасс, І. Евод, С. Ільїчов, Р. Калакота, Д. Козьє, А. Корень, І. Мелешенко, Ж. Писаренко, В. Родигіна, А. Саммер, Д. Страусс, В. Танзі, А. Тедеєв, Л. Фролова, Р. Фрост та ін.

Віддаючи належне високому фаховому рівню наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних учених, які сформували вагому теоретико-методологічну базу електронної комерції та її оподаткування, сучасний стан наукової розробки цієї проблематики потребує подальшого вивчення. На сьогодні електронна комерція є маловивченою сферою господарської діяльності, де не сформовано єдині підходи до визначення її сутності, не досліджено фактори, що впливають на динаміку її обсягів, а також надходжень від оподаткування. Наукова і практична значимість окреслених питань зумовили вибір теми дисертаційного дослідження, визначили його мету та завдання.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою наукових досліджень:

– Науково-дослідного центру з проблем оподаткування, а саме: „Організаційно-правові основи протидії податковим та суміжним правопорушенням при здійсненні господарських операцій з використанням Internet” (№ ДР 0105U003868), у межах якого автором здійснено теоретичні узагальнення та підготовлено науково-практичні рекомендації щодо організаційно-правового забезпечення удосконалення електронного оподаткування в Україні; „Економіко-правове регулювання оподаткування електронної комерції” (№ ДР 0111U001260), у межах якого автором визначено поняття „електронна комерція”, охарактеризовано зарубіжний досвід її оподаткування, досліджено особливості та проблеми оподаткування суб’єктів електронної комерції в Україні, структуровано теоретичні-правові аспекти оподаткування суб’єктів господарювання у цій сфері та сформовано проект Концепції оподаткування електронної комерції;

* кафедри податкової і митної справи Національного університету ДПС України, а саме: „Фіскально-адміністративні технології оподаткування в Україні” (№ ДР 0108U011156), у межах якого автором визначено особливості вітчизняного досвіду оподаткування суб’єктів електронної комерції.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає у обґрунтуванні теоретико-методичних засад і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення оподаткування електронної комерції в Україні.

Реалізація поставленої мети зумовила необхідність вирішення таких завдань:

* узагальнити наукові підходи та поглибити теоретичні засади електронної комерції;
* [розкрити економічний зміст електронної комерції та з’ясувати її роль у сфері оподаткування;](#_Toc395266155)
* вивчити досвід оподаткування [електронної комерції у провідних країнах](#_Toc395266157) світу з можливістю адаптації його окремих елементів в Україні;
* провести моніторинг показників [електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет](#_Toc395266161) для виявлення ключових тенденцій її функціонування в Україні;
* [оцінити практику оподаткування електронної комерції](#_Toc395266162) та його нормативно-правове забезпечення в Україні;
* [визначити вплив макроекономічних факторів на динаміку обсягів електронної комерції](#_Toc395266163) та надходжень від її оподаткування;
* проаналізувати динаміку втрат бюджету держави від тіньового сегменту електронної комерції виду „бізнес-споживач”;
* розробити науково-практичні рекомендації щодо [удосконалення системи оподаткування та податкового адміністрування електронної комерції в Україні](#_Toc395266169).

*Об’єктом дослідження* є економічні відносини, що виникають у процесі здійснення господарської діяльності у сфері електронної комерції.

*Предметом дослідження* є оподаткування електронної комерції в Україні.

*Методи дослідження.* У процесі дисертаційного дослідження використано сукупність загально-теоретичних та економіко-математичних методів наукового пізнання, зокрема: історичний і абстрактно-логічний – для дослідження передумов становлення та розвитку електронної комерції, з’ясування сутності пов’язаних з нею понять; діалектичний і системного аналізу, теоретичного узагальнення, індукції та дедукції – для узагальнення теоретичних засад оподаткування електронної комерції та зарубіжного досвіду її оподаткування; аналізу та синтезу, порівняння та групувань, спостереження – при виявленні тенденцій і практики оподаткування електронної комерції в Україні; економіко-статистичні та економіко-математичні методи – при визначенні факторів, що впливають на обсяги надходжень податків від електронної комерції; аналогії та екстраполяції – при розробці напрямів удосконалення оподаткування електронної комерції. Для наочного подання статистичного матеріалу й встановлення взаємозв’язків між показниками застосовано табличне і графічне зображення даних.

*Інформаційну базу дослідження* складають законодавчо-нормативні акти з питань оподаткування, звіти та аналітичні огляди Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України і Державної служби статистики України, дані статистичних щорічників та інформаційно-аналітичних бюлетенів, наукові монографічні дослідження, публікації вітчизняних і зарубіжних дослідників, ресурси мережі Інтернет та інші джерела.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукові результати дисертаційного дослідження, які містять елементи наукової новизни, полягають у наступному:

*удосконалено:*

* понятійно-категоріальний апарат, зокрема визначення понять:

„електронна комерція” як виду господарської діяльності щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), за якої весь цикл комерційної транзакції або його частина відбуваються через інформаційно-комунікаційні системи. На відміну від існуючих визначень, зазначене дозволяє конкретизувати: 1) віддалену (дистанційну) торгівлю традиційними товарами (роботами, послугами); 2) господарські операції щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), що мають електронний (цифровий) вигляд і здійснюються виключно в електронній формі;

„цифровий товар (роботи, послуги)” як будь-які матеріальні та нематеріальні блага (майно, майнові права, результати робіт, послуги, інформація тощо), які існують в електронній формі, кодуються, відтворюються та передаються суб’єкту електронної комерції за допомогою інформаційно-комунікаційних систем та є об’єктом економіко-правових відносин. Це дозволить розмежувати купівлю (продаж) звичайних (матеріальних) і цифрових (нематеріальних) товарів (робіт, послуг), виокремити „цифровий товар (роботи, послуги)” в окрему групу товарів (робіт, послуг);

„цифровий капітал” як грошові ресурси, які мають електронний вигляд, виникають і функціонують у віртуальному просторі та наділені властивостями й функціями звичайної готівки. Це дозволяє охопити всі грошові ресурси, що перебувають в обігу в мережі Інтернет;

* підходи до визначення об’єкта та суб’єкта оподаткування у сфері електронної комерції, а саме: об’єктом є дохід, отриманий юридичною чи фізичною особою від реалізації товарів (робіт, послуг) за допомогою використання інформаційно-комунікаційних систем; суб’єктом – суб’єкт господарювання, який отримує дохід від господарської діяльності в мережі Інтернет. Це дозволяє ідентифікувати платника податків і розширити базу оподаткування у сфері електронної комерції;
* підходи до структурування груп платників єдиного податку шляхом формування додаткової групи із включенням до неї суб’єктів господарювання у сфері електронної комерції. Це сприятиме залученню до оподаткування більшої кількості суб’єктів ЕК через урахування специфіки цього виду діяльності;
* методичний підхід до визначення бази оподаткування єдиного податку для групи платників-суб’єктів господарювання у сфері електронної комерції, що враховує фактичний індекс інфляції та закладений у бюджеті на поточний рік, витрати суб’єкта цієї діяльності з використанням понижуючого коефіцієнта до базового доходу платника та коригуючого пільгового коефіцієнта електронної комерції, величина якого визначається приналежністю товару (роботи, послуги) до відповідної товарної групи. Це сприятиме зниженню рівня ухилення від оподаткування, зменшенню тіньового сегменту та забезпечить фіскальну ефективність єдиного податку у сфері електронної комерції;
* методичні підходи до оцінювання тіньового сегмента електронної комерції виду „бізнес-споживач” (B2C, business-to-consumer) у розрізі надходжень від податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, єдиного податку з використанням засобів економіко-математичного моделювання. Це дозволяє оцінити обсяги втрат податкових надходжень до бюджету держави від суб’єктів господарювання цього виду комерції та розробити заходи до зменшення тіньових податків у цій сфері;

*дістали подальшого розвитку:*

* систематизація специфічних факторів впливу на оподаткування електронної комерції і доповнення їх фактором анонімності контрагентів. Урахування цього фактору дозволить здійснювати податковий контроль і перевірку правильності нарахування та сплати податків у залежності від передбачуваного місцезнаходження суб’єкта електронної комерції;

– алгоритм перевірки реєстрації суб’єктів господарювання сфери електронної комерції у фіскальних органах. Це дозволить усунути проблему незаконної діяльності та сприятиме налагодженню довіри споживачів до купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет;

* підходи до формування процедури реєстрації суб’єктів електронної комерції за рахунок упровадження спеціального програмного забезпечення (веб-лічильника) для: 1) суб’єкта господарювання – з метою фіксації фінансової діяльності, що встановлюватиметься на його сервері після реєстрації у фіскальних органах і видаватиметься безкоштовно разом з електронним цифровим підписом; 2) органів фіскальної служби – безперешкодного доступу до фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою здійснення аудиту його діяльності. Це дозволить отримати достовірну інформацію щодо фінансової діяльності суб’єкта електронної комерції на відстані та здійснювати відповідний контроль.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості їх використання компетентними органами державної влади при підготовці проектів змін і доповнень до податкового законодавства України для удосконалення нормативно-методичного забезпечення оподаткування суб’єктів електронної комерції в ході реформування податкової системи України.

Окремі положення, висновки та рекомендації, що містяться у дисертаційній роботі, використані у практичній діяльності: Головного управління Міністерства доходів і зборів України у Київській області при формуванні пропозицій до Програми лібералізації податкового законодавства, а також при адмініструванні податків та інших обов’язкових платежів із суб’єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність у сфері електронної комерції (довідка № 3395/7/10-36-03-03-213 від 16.10.2013 р.); ТОВ „Кольчуга Плюс” при здійсненні оцінки впливу макроекономічних факторів на обсяги податкових надходжень, забезпечення повноти та правильності нарахування і сплати податку на додану вартість до бюджету, вибору системи оподаткування при здійсненні операцій у сфері електронної комерції (довідка № 18-0915 від 18.09.2015 р.).

Окремі теоретичні та методичні положення дисертації використовуються у навчальному процесі Національного університету ДПС України при розробці навчально-методичного забезпечення дисциплін „Оподаткування підприємницької діяльності” та „Податкові системи зарубіжних держав” (довідка № 966/01-22 від 07.04.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є одноосібно виконаним науковим дослідженням. Наукові положення, висновки і рекомендації, що виносяться на захист, одержані автором самостійно та відображені у друкованих працях. Особистий внесок автора у роботах, опублікованих у співавторстві, визначено у списку публікацій.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення і результати дослідження апробовані на науково-практичних конференціях, круглих столах, семінарах і симпозіумах, серед яких: „Актуальні проблеми правового регулювання суспільних відносин у сфері інформаційно-комунікаційних технологій” (м. Ірпінь, 2006 р.); „Бюджетно-податкові чинники активізації розвитку фінансових ринків та фінансового посередництва” (м. Ірпінь, 2008 р.); „Організаційно-правове забезпечення електронного оподаткування” (м. Ірпінь, 2008 р.); „Наука 2009: теоретичні та практичні дослідження” (м. Черкаси, 2009 р.); „Мінімізація сплати податків” (м. Ірпінь, 2010 р.); „Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи” (м. Донецьк, 2010 р.); „Становлення інформаційного суспільства в Україні: економіко-правовий аспект” (м. Ірпінь, 2011 р.); „Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів” (м. Ірпінь, 2011 р., 2012 р.); „Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів” (м. Ірпінь, 2011 р., 2012 р., 2013 р.); „Інформаційні ресурси ДПС України в механізмі протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та ухилень від сплати податків” (м. Ірпінь, 2012 р.); „Мировое и региональное сообщества: “Навстречу новым экономическим стратегиям” (Швейцарія, м. Женева, 2013 р.); „Инновационная экономика в условиях глобализации: современные тенденции и перспективы” (Білорусь, м. Мінськ, 2014 р.); „Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів” (м. Ірпінь, 2014 р.); „Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України” (м. Ірпінь, 2015 р.).

**Публікації.** Основні результати дослідження знайшли відображення у 25 наукових публікаціях загальним обсягом 8,4 друк. арк., у т. ч. у 3 колективних монографіях, 5 статтях у вітчизняних фахових наукових виданнях, 1 статті у зарубіжному фаховому виданні, 16 публікаціях – в інших виданнях.

**Структура і обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 274 сторінок комп’ютерного тексту. Основний зміст викладено на 202 сторінках. Дисертація містить 53 рисунки, 15 таблиць (з них 2 займають 2 окремі сторінки), 19 додатків, розміщених на 41 сторінці. Список використаних джерел налічує 259 найменувань, що розміщені на 29 сторінках.

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

**У вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, сформульовано її мету, завдання, об’єкт, предмет, методи дослідження, визначено наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, подано інформацію щодо апробації одержаних результатів.

У розділі 1 **„Наукові основи оподаткування електронної комерції”** розкрито передумови розвитку й сутність електронної комерції (далі – ЕК), досліджено теоретичні засади оподаткування цієї діяльності, а також вивчено досвід провідних країн світу щодо її оподаткування.

На підставі проведеного аналізу з’ясовано, що ЕК є новим видом діяльності, яка виникла внаслідок перенесення господарської діяльності в глобальну інформаційно-комунікаційну мережу. Визначення сутності, специфічних особливостей та переваг ЕК перед традиційною комерцією стало основою формування понятійного апарату даної сфери та дозволило встановити, що з розвитком інформаційного суспільства мережа Інтернет стала ключовим середовищем для її здійснення.

На основі аналітично-теоретичних узагальнень альтернативних поглядів на сутність електронної торгівлі та електронної комерції виявлено їх спільні ознаки: 1) купівля (продаж) товарів (робіт, послуг) через інформаційно-комунікаційні системи; 2) взаємодія між суб’єктами електронним способом у мережі Інтернет, або в іншій комунікаційній мережі; 3) торговельна діяльність; 4) основна мета – отримання прибутку; 5) підприємницька та пов’язана з нею непідприємницька діяльність; 6) частина електронного бізнесу; 7) всі форми ділових (комерційних) взаємодій (транзакцій) між юридичними та фізичними особами. На підставі цього запропоновано визнати поняття „електронна торгівля” та „електронна комерція” тотожними і вживати як взаємозамінні. Електронну комерцію визначено як вид господарської діяльності щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), за якої весь цикл комерційної транзакції або його частина відбуваються через інформаційно-комунікаційні системи. Пропонується виокремити: 1) віддалену (дистанційну) торгівлю традиційними товарами (роботами, послугами); 2) господарські операції щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), що мають електронний (цифровий) вигляд і здійснюються виключно в електронній формі. Встановлено, що ЕК є складовою електронного бізнесу.

Визначення особливостей електронної купівлі (продажу) традиційних товарів (робіт, послуг) та купівлі (продажу) цифрових товарів (робіт, послуг) дозволило уточнити зміст поняття „цифрові товари (роботи, послуги)” як будь-які матеріальні та нематеріальні блага (майно, майнові права, результати робіт, послуги, інформація тощо), які існують в електронній формі, кодуються, відтворюються і передаються суб’єкту ЕК за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, та є об’єктом економіко-правових відносин. Запропоновано сформувати окрему групу товарів з віднесенням до неї цифрових товарів (робіт, послуг), що дозволить уникнути плутанини при оформленні дозволів на здійснення діяльності у сфері ЕК.

Встановлено, що суб’єктами ЕК можуть бути державні установи, суб’єкти господарювання та споживачі, які утворюють певні види бізнес-систем електронної комерційної взаємодії, зокрема „бізнес-бізнес” (В2В, business-to-business), партнерами в яких є бізнес-структури, та „бізнес-споживач” (В2С, business-to-consumer), що базуються на співпраці бізнес-структур та індивідуальних покупців (споживачів). Це дозволило виокремити два види ЕК – торгівля традиційними товарами (роботами, послугами) та торгівля цифровими товарами (роботами, послугами), які мають суттєві відмінності на всіх рівнях взаємодії, починаючи з визначення аудиторії споживачів і закінчуючи оплатою за наданий товар (роботу, послугу).

За результатами дослідження теоретичних засад оподаткування ЕК визначено його об’єкт та суб’єкт, що дає змогу ідентифікувати платника податків, розширити базу оподаткування та залучити до оподаткування більшу кількість таких платників.

Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій та процеси глобалізації впливають на принципи оподаткування суб’єктів ЕК, сприяють формуванню специфічних факторів, які чинять вплив на її оподаткування, а саме: 1) встановлення податкової юрисдикції; 2) визначення об’єкта оподаткування; 3) усунення подвійного оподаткування; 4) формування глобального податкового простору (рис. 1). Поданий перелік доповнено фактором анонімності контрагентів як можливості для суб’єктів ЕК здійснювати угоди купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) залишаючись анонімними як один для одного, так і для контролюючих органів.

Встановлення податкової юрисдикції

Визначення об’єкта оподаткування

Усунення подвійного оподаткування

Формування глобального податкового простору

Розвиток

ІКТ

Глобалізація економіки

Розширення доступу до інформації

Підвищення рівня конкуренції на ринку

Поява віртуальних компаній

Усунення кордонів між державами

Здійснення угод на глобальному рівні

Створення глобальних і мережевих ринків

Зміна стратегії компаній

Конкурування середніх і дрібних компаній

Фактори

Анонімність контрагентів

Рис. 1. Вплив інформаційно-комунікаційних технологій і глобалізації економіки на формування факторів, що впливають на оподаткування суб’єктів електронної комерції

*Джерело: побудовано автором*

На підставі узагальнення зарубіжного досвіду оподаткування ЕК виявлено позитивні та негативні аспекти її оподаткування. Виокремлено основні підходи до державного регулювання та оподаткування суб’єктів ЕК – невтручання (або мінімальне втручання) та максимальне регулювання господарської діяльності. Встановлено, що запровадження: 1) нових податків як додаткового джерела наповнення бюджету може спричинити прояв не тільки стимулюючої, а й дестимулюючої функції податків на сферу ЕК, негативно відобразиться на її розвитку та призведе до ще більшого навантаження на її суб’єктів; 2) тимчасового мораторію на оподаткування ЕК може бути ефективним стимулом для її розвитку, однак, як показала практика, бюджет держави при цьому недоотримає значні суми податкових надходжень; 3) спеціальних податкових режимів, чи податкових пільг, для суб’єктів господарювання у сфері ЕК може бути преференцією держави та стимулювати легалізацію її тіньового сегмента. Це дозволить сформувати пропозиції щодо вдосконалення оподаткування ЕК, підвищення результативності податкового адміністрування ЕК з урахуванням вітчизняних особливостей здійснення господарської діяльності й рівня розвитку інформатизації.

У розділі 2 **„Оцінка оподаткування електронної комерції в Україні”** здійснено аналіз специфіки електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет, оцінено практику оподаткування її суб’єктів, його нормативно-правове забезпечення, проаналізовано вплив макроекономічних факторів на динаміку обсягів електронної комерції та надходжень від її оподаткування.

Значна частка інтернет-магазинів реєструється на іноземних хостах, зокрема у державах з лояльним режимом оподаткування. Проте окремі інтернет-магазини з веб-сторінками в мережі не здійснюють господарської діяльності, що, у свою чергу, не дає можливості контролюючим органам отримувати достовірні дані щодо кількості суб’єктів господарювання та їх реєстрації.

На основі аналізу показників сучасного стану ЕК у вітчизняному сегменті мережі Інтернет з’ясовано, що найбільш поширеним видом електронної комерційної взаємодії є „бізнес–споживач” (B2C, business-to-consumer), який передбачає здійснення роздрібної торгівлі через мережу інтернет-магазинів й орієнтований на кінцевого споживача. Встановлено наступне: кількість функціонуючих інтернет-магазинів в Україні перевищує 8 тис. (з них офіційно зареєстровані близько 3 тис.); майже 70 % з них створюються як інтернет-вітрини звичайних магазинів і застосовують ЕК для додаткового збуту товарів; лише 30 % здійснюють господарську діяльність виключно у мережі Інтернет.

Моніторинг сучасного стану розвитку ЕК в Україні здійснено за такими показниками: 1) кількість інтернет-користувачів; 2) охоплення населення доступом до мережі Інтернет; 3) діяльність інтернет-магазинів; 4) рівень продажу товарів у мережі Інтернет; 5) обсяги роздрібного товарообороту; 6) обсяги роздрібного продажу товарів через мережу Інтернет. Це дозволило виявити загальні тенденції та закономірності розвитку ЕК, встановити фактичний рівень її обсягів, а також розробити пропозиції щодо легалізації цієї діяльності. Розбіжності в оцінці обсягів ЕК дозволили виявити відсутність єдиних методичних підходів до встановлення її реальних масштабів у державі, що ускладнює визначення обсягів операцій, що підлягають оподаткуванню.

На основі дослідження практики оподаткування ЕК та його нормативно-правового забезпечення в Україні з’ясовано, що оподаткування суб’єктів ЕК здійснюється на основі загальних принципів нарахування та сплати податків. Суб’єкти ЕК можуть обирати загальну чи спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. У роботі досліджено податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість (далі – ПДВ) та єдиний податок, які сплачують суб’єкти ЕК. З’ясовано, що незважаючи на стрімкий розвиток ЕК та значну кількість інтернет-магазинів, лише третина з них зареєстровані як платники податків. Кількість надходжень податків від ЕК до бюджету держави, порівняно з оборотами даної галузі, знаходиться на низькому рівні та характеризується перманентними коливаннями (рис. 2).

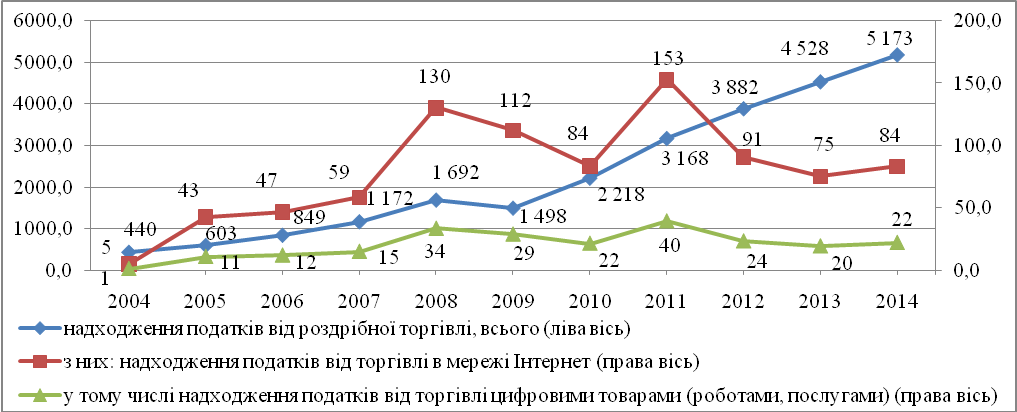


Рис. 2. Обсяги податків сплачених суб’єктами роздрібної торгівлі та електронної комерції в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

*Джерело: побудовано за даними Державної фіскальної служби України та Державної служби статистики України*

Фіскальний ефект з податку на прибуток підприємств та ПДВ, що сплачені суб’єктами ЕК, матиме тенденцію до зростання за рахунок зменшення податкового боргу платників й удосконалення вітчизняного механізму адміністрування податків.

Зі стрімким розвитком ЕК і збільшенням кількості інтернет-магазинів в Україні збільшуються й обороти від операцій у даній сфері. Разом із тим, зі збільшенням обсягів продажу товарів через мережу Інтернет спостерігається незначне збільшення кількості платників податків і податкових надходжень від ЕК. Аналіз показників втрат бюджету від існування тіньового сегменту ЕК, що розраховані за офіційними показниками тіньової економіки, ілюструє зростання таких втрат від приховування бази оподаткування з податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку у сфері ЕК (рис. 3). При цьому тіньовий сегмент останньої за оптимістичними прогнозами фахівців оцінюється у 50 %, песимістичними – у 80 %.



Рис. 3. Розрахункова оцінка втрат бюджету держави від приховування бази оподаткування з податку на прибуток підприємств, ПДВ та єдиного податку суб’єктами електронної комерції в Україні у 2004–2014 рр., млн грн

*Джерело: розраховано і побудовано за даними Державної фіскальної служби України і Державної служби статистики України*

Застосування економіко-математичного моделювання (зокрема структурних економічних моделей часових рядів з фіктивними змінними) для оцінки впливу макроекономічних факторів на обсяги ЕК і надходжень податку на прибуток, ПДВ та єдиного податку від цієї діяльності в Україні дозволило встановити, що впродовж 2004–2014 рр. найбільший вплив на них чинили ВВП, доходи населення, індекс інфляції, заробітна плата та грошовий агрегат М1..

Подано оцінку перспектив збільшення надходжень до бюджету держави від податку на прибуток, ПДВ та єдиного податку, що сплачені суб’єктами ЕК, а також прогноз тіньових податків від цього виду діяльності на 2015–2017 рр. Її тіньові податок на прибуток підприємств та ПДВ мають різко зростаючий тренд, а у 2017 р. їх прогнозне значення перевищить максимальну величину, що спостерігалась за період 2011–2014 рр., майже у два рази. Водночас тіньовий єдиний податок у 2017 р. не досягне максимального значення цього показника у 2011 р.

У розділі 3 **„Основні напрями удосконалення оподаткування електронної комерції в Україні”** запропоновано запровадження спеціального податкового режиму для оподаткування ЕК та окреслено напрями модернізації податкового адміністрування ЕК з урахуванням її особливостей.

Встановлено, що оптимальним для оподаткування ЕК в Україні є впровадження альтернативних податків. Однак введення нових податків для оподаткування цієї діяльності буде нераціональним і обтяжливим, адже реформування чинної податкової системи в Україні спрямоване на зменшення кількості податків і зборів. Запропоновано сформувати та включити до груп платників єдиного податку додаткову групу – суб’єктів ЕК – фізичних осіб-підприємців, які не використовують працю найманих осіб, або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах необмежена, та юридичних осіб-суб’єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, в яких частка цифрових товарів (робіт, послуг) у загальному обсязі операцій за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % (рис. 4).

Електронна комерція (електронна торгівля)

Торгівля традиційними товарами (роботами, послугами) через мережу Інтернет (віддалена торгівля)

Торгівля цифровими товарами (роботами, послугами)

Система оподаткування

*Традиційна система оподаткування*

(загальна чи спрощена)

*Спеціальний податковий режим*

(єдиний податок – додаткова група платників)

Рис. 4. Оподаткування суб’єктів електронної комерції при здійсненні віддаленої торгівлі й торгівлі цифровими товарами (роботами, послугами)

*Джерело: складено автором*

З урахуванням специфіки реалізації товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет запропоновано методику розрахунку єдиного податку для суб’єктів ЕК, де об’єктом оподаткування є дохід платника податку, а базою оподаткування – величина розрахункового доходу. Враховуючи те, що суб’єкти господарювання часто поєднують торгівлю цифровими товарами (роботами, послугами) та віддалену (дистанційну) торгівлю традиційними товарами (роботами, послугами), у цій методиці пропонується застосовувати пільговий коефіцієнт КЕК, величина якого визначається для різних груп товарів (робіт, послуг).

Узагальнення даних вибірки 90 інтернет-магазинів дозволило охарактеризувати їх за такими середньоденними показниками: термін роботи; кількість відвідувачів веб-сайту інтернет-магазину; кількість покупок (виконаних замовлень); коефіцієнт конверсії; товарооборот, вартість однієї покупки (виконаного замовлення), обсяг витрат; відсоток повернення товарів. Це дало змогу розрахувати додаткові коефіцієнти, що враховують специфіку ЕК при розрахунку єдиного податку.

Базу оподаткування єдиного податку *(БОП)* для окремої групи платників-суб’єктів господарювання у сфері ЕК пропонується розраховувати як різницю між сумою базового доходу, витратами та податковою соціальною пільгою (1):

|  |  |
| --- | --- |
| *БОП = ДБ – В – ПСОЦ ,* | (1) |

де *ДБ* – базовий дохід на одного суб’єкта оподаткування з урахуванням інфляції; *В* – витрати; *ПСОЦ* – податкова соціальна пільга.

Базовий дохід *(ДБ*) знаходиться за формулою (2):

|  |  |
| --- | --- |
| *ДБ* = , | (2) |

де *Д* – розрахунковий встановлений дохід, тобто умовний дохід у вартісному виразі на одного суб’єкта оподаткування; *IФ –* фактичний індекс інфляції; *ІПР –* індекс інфляції, що закладена у бюджеті.

Застосування формули (2) спрямоване на підтримку суб’єкта господарювання, а не бюджету, що у подальшому приведе до зміцнення економіки країни в цілому.

Витрати *(В)* визначаються шляхом застосування до суми отриманого базового доходу ДБ двох коефіцієнтів КД і КЕК за формулою (3):

|  |  |
| --- | --- |
| *В = ДБ × КД × КЕК ,* | (3) |

де *КД* – понижуючий коефіцієнт до базового доходу; *КЕК* – пільговий коефіцієнт до базового доходу.

Запропоновано здійснювати розрахунок податкової соціальної пільги *(ПСОЦ)* у такий спосіб: місячна податкова соціальна пільга береться у розмірі 100 % мінімальної заробітної плати станом на 01 січня (у 2016 р. – 1 378 грн); якщо мінімальна заробітна плата протягом року не змінюється, то ПСОЦ = 1 378 грн *×* 12 міс., а якщо змінюється, то *ПСОЦ* обчислюється за формулою (4):

|  |  |
| --- | --- |
| *ПСОЦ =* | (4) |

де *Зi* – мінімальна зарплата за *ni* місяців.

Пропонується застосувати перехідний період для ставок єдиного податку для окремої групи платників – суб’єктів господарювання у сфері ЕК, зокрема у 2016 р. – 20 %, 2017 р. – 18 %, 2018 р. – 15 %. Зменшення ставки податку до 15 % від обсягу потенційно можливого доходу цих суб’єктів дозволить знизити рівень ухилення від оподаткування та зменшити тіньовий сегмент економіки, а також забезпечить фіскальну ефективність даного податку. Єдиний соціальний внесок розраховується для тієї ж бази оподаткування, що і єдиний податок, за ставкою на 2016–2018 рр. у 20 %.

Для вдосконалення реєстраційних процедур суб’єктів ЕК, ефективної взаємодії щодо обміну інформацією між фіскальними відомствами, зокрема на міжнародному рівні, пропонується впровадження спеціального програмного забезпечення (веб-лічильника): 1) суб’єкту господарювання – для фіксації фінансової діяльності, що обов’язково встановлюється на сервері суб’єкта господарювання у сфері ЕК після реєстрації останнього у фіскальних органах та видається безкоштовно разом з цифровим електронним підписом. Окремий комп’ютер із встановленим програмним забезпеченням повинен використовуватися суб’єктом господарювання для фіксації всіх його фінансових операцій; 2) органам фіскальної служби – для контролю та безперешкодного доступу до фінансової звітності суб’єкта господарювання. У такий спосіб здійснюватиметься електронний аудит з передачею контролюючому органу ключа доступу короткострокової дії на час проведення перевірки. Це спричиняє необхідність розміщення на веб-сайті суб’єкта ЕК спеціального розпізнавального знаку, або „мітки довіри”, яка буде індикатором безпеки торговельних операцій у мережі Інтернет для споживачів, а також створення своєрідної „єдиної точки контакту” для взаємодії фіскальних органів у частині обміну інформацією.

Для усунення проблеми встановлення законності здійснення господарської діяльності суб’єктів ЕК і підвищення довіри споживачів до купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет запропоновано алгоритм перевірки реєстрації суб’єктів ЕК у фіскальних органах (рис. 5).

Споживач

Перевірка наявності на веб-сайті інтернет-магазину спеціального розпізнавального знаку – „мітки довіри”

Веб-сайт інтернет-магазина або іншої комерційної установи

Знак „мітка довіри”присутній

Перевірка законності розміщення знаку „мітка довіри” на веб-сайті інтернет-магазина

Суб`єкт електронної комерції надійний, діяльність здійснюється на законних підставах

Придбання товару (роботи, послуги) безпечне

Знак „мітка довіри” відсутній

Держава не визнає інтернет-магазин надійним

Здійснення покупок ризиковане у зв`язку з ненадійністю інтернет-магазина та відсутністю гарантій для споживача

Перевірка споживачем факту реєстрації суб`єкта електронної комерції в органах Державної фіскальної служби України

Веб-сайт Державної фіскальної служби України. Єдиний реєстр платників податків

Суб`єкт електронної комерції не перебуває на обліку у органах фіскальної служби

Уповноважений підрозділ Державної фіскальної служби України закриває комерційний веб-сайт, на якому здійснюється незаконна діяльність

Суб`єкт електронної комерції перебуває на обліку

Придбання товару можливе, однак відсутні додаткові гарантії для споживача

Рис. 5. Алгоритм перевірки реєстрації суб’єктів господарювання у сфері електронної комерції у фіскальних органах

*Джерело: побудовано автором*

Розроблений алгоритм свідчить про складність та багатогранність процесу встановлення факту постановки суб’єкта господарювання у сфері ЕК на облік в органах фіскальної служби. Послідовність реалізації етапів цього процесу сприятиме оптимізації прийняття управлінських рішень щодо контролю діяльності суб’єктів ЕК.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано розв’язання наукового завдання щодо поглиблення теоретико-методичних засад електронної комерції та розробки практичних рекомендацій щодо вдосконалення її оподаткування. Проведене дослідження дало змогу зробити такі висновки:

1. Узагальнення та систематизації різних підходів до визначення сутності й специфіки ЕК дозволили з’ясувати її відмінності та переваги перед традиційною комерцією, а також встановити, що поняття „електронна комерція” й „електронна торгівля” є тотожними, а вживання в якості синоніму до них поняття „електронний бізнес” є хибним, оскільки ширше за них. На основі цього в роботі сформульовано поняття „електронна комерція” як виду господарської діяльності щодо купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), за якої весь цикл комерційної транзакції або його частина відбуваються через інформаційно-комунікаційні системи. Узагальнено переваги здійснення купівлі (продажу) товарів у інтернет-магазинах.
2. ЕК відіграє важливу роль у сфері оподаткування, тож нагальним стало питання щодо чіткого розмежування його об’єктів і суб’єктів. Об’єктом оподаткування запропоновано вважати дохід, що отриманий юридичною чи фізичною особою від реалізації товарів (робіт, послуг) з використанням інформаційно-комунікаційних систем, а суб’єктом оподаткування – суб’єкта господарювання, який отримує свій дохід від діяльності в мережі Інтернет. Встановлено, що в умовах розвитку ЕК відбувається поступовий перехід від традиційних грошових розрахунків до розрахунків електронними грошима, що спричинило появу понять „цифровий капітал” і „цифрові товари (роботи, послуги)”.
3. Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій та глобалізації впливають на принципи оподаткування суб’єктів ЕК і сприяють формуванню її специфічних факторів, зокрема: 1) встановлення податкової юрисдикції; 2) визначення об’єкта оподаткування; 3) усунення подвійного оподаткування; 4) формування глобального податкового простору. Даний перелік доповнено фактором анонімності контрагентів, що дозволяє суб’єктам ЕК здійснювати угоди купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) залишаючись анонімними як один для одного, так і для контролюючих органів.
4. Виявлено основні проблеми щодо оподаткування ЕК в Україні та запропоновано розділити їх на три групи: недосконалість нормативно-правової бази; низький рівень довіри громадян до здійснення купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет; недостатнє стимулювання розвитку інформатизації. Їх вирішення сприятиме розвитку ЕК, збільшенню кількості інтернет-магазинів в Україні, оборотів від операцій у даній сфері та обсягів продажу товарів через мережу Інтернет, збільшенню кількості платників податків і податкових надходжень від ЕК, а також зменшенню обсягів приховування доходів від здійснюваних операцій.
5. На основі економіко-математичного моделювання визначено вплив макроекономічних факторів на обсяги ЕК й податкових надходжень від її оподаткування, запропоновано науково-методичні підходи щодо оцінки перспектив зростання бази оподаткування за операціями ЕК, а також здійснено прогноз обсягів втрат бюджету з тіньового податку на прибуток, ПДВ та єдиного податку від цієї діяльності на 2015–2017 рр. Це дало підстави для запровадження у сфері оподаткування ЕК спеціального податкового режиму – єдиного податку зі специфічними ставками.
6. Доведено доцільність створення додаткової групи платників єдиного податку із включенням до неї суб’єктів ЕК. Це стане вагомим інструментом реалізації фіскальної політики держави та сприятиме: 1) розширенню бази оподаткування, зокрема за рахунок зменшення ухилень від сплати податків; 2) скороченню адміністративних витрат при здійсненні контрольно-перевірочних заходів; 3) підвищенню ефективності та справедливості оподаткування через відсутність стимулів до заниження доходів суб’єктів господарювання; 4) оподаткуванню доходів суб’єктів господарювання, які за інших умов можуть його уникнути.
7. З метою зниження рівня ухилення від оподаткування, зменшення тіньового сегменту, забезпечення фіскальної ефективності єдиного податку у сфері ЕК при розрахунку бази оподаткування запропоновано використовувати методичний підхід, що враховує фактичний індекс інфляції та закладений у бюджеті на поточний рік, витрати суб’єкта цієї діяльності з використанням понижуючого коефіцієнта до базового доходу платника та коригуючого пільгового коефіцієнта ЕК, величина якого визначається приналежністю товару (роботи, послуги) до відповідної товарної групи.
8. В основу вдосконалення процедур податкового контролю суб’єктів ЕК необхідно покласти результати електронного аудиту. Для зменшення шахрайств у сфері ЕК запропоновано підтримати світову практику створення своєрідної „єдиної точки контакту”, розміщення на веб-сайтах суб’єктів ЕК веб-лічильника та розпізнавального знаку („мітки довіри”). Це дозволить фіскальним органам здійснювати обмін інформацією відносно суб’єктів ЕК й одержувати достовірну інформацію про їх діяльність. Запропонований алгоритм встановлення факту реєстрації суб’єкта господарювання у сфері ЕК у фіскальних органах дозволить здійснювати перевірку законності господарської діяльності та сприятиме налагодженню довіри споживачів до купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг) у мережі Інтернет.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

***Монографії:***

1. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : [монографія] / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.] : за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с. – С. 392–403 (39,29 друк. арк.). *Особистий внесок автора: пп.9.3. „Тенденції оподаткування електронної комерції” (0,5 друк. арк.).*
2. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : [монографія] / Мельник П. В., Новицький А. М., Долгий О. А. [та ін.] ; за заг. ред. П. В. Мельника – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 332 с. – С. 17–29; 37–50 (16,4 друк. арк.). *Особистий внесок автора: пп. 1.2 „Передумови формування економічних відносин в інформаційному суспільстві”; п. 1.4 „Зарубіжний досвід електронного оподаткування” (1,2 друк. арк.).*
3. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування : [монографія] / авторський колектив, за заг. ред. д.е.н., проф. В. Л. Андрущенка. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 332 с. – С. 222–232 (17,4 друк. арк.). *Особистий внесок автора: пп. 2.7 „Специфіка оподаткування електронної комерції” (0,6 друк. арк.).*

***Статті у наукових фахових виданнях:***

1. Борейко Н. М. Електронна комерція: загальна характеристика та особливості оподаткування / Н. М. Борейко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – № 1(40). – 2008. – С. 106–111 (0,6 друк. арк.).
2. Борейко Н. М. Оподаткування електронної комерції: досвід іноземних країн / Н. М. Борейко **//** Вісник Академії митної служби України (Економіка). – № 1(41). – 2009. – С. 143–147 (0,4 друк. арк.).
3. Борейко Н. М. Основні етапи становлення та розвитку електронної комерції / Н. М. Борейко // Науковий журнал Південноукраїнський правничий часопис. – 2009. – № 2. – C. 101–104 (0,4 друк. арк.).
4. Борейко Н. М. Мінімізація податкових зобов’язань за здійснення операцій у сфері електронної комерції / Ю. М. Коваленко, Н. М. Борейко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – № 3(50). – 2010. – С. 70–77 (0,5 друк. арк.). *Особистий внесок автора: досліджено проблеми, що виникають під час адміністрування податків у сфері електронної комерції; розглянуто окремі способи мінімізації податкових зобов’язань у цій сфері (0,3 друк. арк.).*
5. Борейко Н. М. Місце інтернет-магазинів у розвитку електронної комерції в Україні та особливості їх оподаткування / Н. М. Борейко // Вісник Донецького національного університету. Серія В : Економіка і право. – № 2. – 2011. – С. 39–43 (0,5 друк. арк.).

***Статті у наукових фахових виданнях інших держав:***

1. Борейко Н. Н. Влияние глобализации на формирование принципов налогообложения субъектов электронной коммерции / Н. Н. Борейко // Журнал „Налоги и финансовое право”. – № 5. – 2013. – Екатеринбург. – Издательство „Налоги и финансовое право”. – С. 158–167 (0,5 друк. арк.).

***Опубліковані праці апробаційного характеру:***

1. Борейко Н. М. Перспективи розвитку електронної комерції в Україні / Н. М. Борейко // Фінансово-правові дослідження: теорія та практика : зб. тез. – Ірпінь, 2006. – С. 134–137 (0,2 друк. арк.).
2. Борейко Н. М. Окремі аспекти оподаткування електронної комерції / Н. М. Борейко // Організаційно-правове забезпечення електронного оподаткування : зб. тез наук. практ. круг. столу. – Ірпінь, 2008. – С. 20–23 (0,2 друк. арк.).
3. Борейко Н. М. Торгівля через Інтернет-магазин, як один із чинників поширення електронної комерції / Н. М. Борейко // Бюджетно-податкові чинники активізації розвитку фінансових ринків та фінансового посередництва : матеріали наук.-практ. конф. – Ірпінь, 2008. – С. 198–199 (0,2 друк. арк.).
4. Борейко Н. М. Окремі аспекти розвитку електронної комерції / Н. М. Борейко // Наука – 2009: теоретичні та практичні дослідження : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Черкаси, 23-24 квітня 2009 р.). – Черкаси : Східноєвропейський університет економіки та менеджменту, 2009. – С. 7–8 (0,2 друк. арк.).
5. Борейко Н. М. Мінімізація сплати податків при здійсненні операцій у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко // Мінімізація сплати податків : матеріали наук.-практ. кр. столу (м. Ірпінь, 29 квітня 2010 р.). – Ірпінь, 2010. – С. 40–44 (0,3 друк. арк.).
6. Борейко Н. М. Перспективи електронної комерції в Україні у світлі реформування податкового законодавства / Н. М. Борейко // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали Х міжнар. наук.-практ. конф. (12–13 листопада 2010 р., м. Донецьк, Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського). – Донецьк, 2010.– С. 461–462 (0,2 друк. арк.).
7. Борейко Н. М. Реформування оподаткування електронної комерції в Україні в умовах кодифікованого законодавства / Н. М. Борейко // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : зб. тез міжнар. наук.-практ. конференції (м. Ірпінь, 17–18 березня 2011 р.) : в 2-х ч. – Ірпінь : Національний університет ДПС України. – Ч. 1. – С. 37–39 (0,2 друк. арк.).
8. Борейко Н. М. Дискусійні питання податкового регулювання в умовах розвитку електронної комерції / Н. М. Борейко // Становлення інформаційного суспільства в Україні: економіко-правовий аспект: збірник матеріалів наук.-практ. кр. столу (м. Ірпінь, 12 травня 2011 р.). – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. – С. 42–44 (0,2 друк. арк.).
9. Борейко Н. М. Імплементація зарубіжного досвіду оподаткування електронної комерції до законодавства України / Н. М. Борейко // Реформування податкової cистеми України відповідно до європейських стандартів : зб. тез III наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 28 жовтня 2011 р.). – Ірпінь : Національний університет ДПС України, НДЦПО. – 2011. – С. 41–43 (0,2 друк. арк.).
10. Борейко Н. М. Особливості новацій Податкового кодексу України в частині оподаткування суб’єктів електронної комерції / Н. М. Борейко // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : зб. тез. ІІ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 15–16 березня 2012 р.). – Ірпінь, 2012. – Ч. 1. – С. 46–48 (0,2 друк. арк.).
11. Борейко Н. М. Вдосконалення інформаційних ресурсів ДПС України як фактор налагодження ефективного податкового контролю у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко // Інформаційні ресурси ДПС України в механізмі протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та ухилень від сплати податків : зб. матер. наук.-практ. семінару (м. Ірпінь, 1 червня 2012 р.).– Ірпінь. – 2012. – С. 26–30 (0,2 друк. арк.).
12. Борейко Н. М. До питання встановлення об’єкта оподаткування у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко // Реформування податкової cистеми України відповідно до європейських стандартів : зб. тез IV наук-практ. конф. (м. Ірпінь, 18 грудня 2012 р.). – Ірпінь. – 2012. – С. 41–43 (0,2 друк. арк.).
13. Борейко Н. М. Новації Податкового кодексу щодо оподаткування суб’єктів індустрії програмної продукції / Н. М. Борейко // Мировое и региональное сообщества: ,,Навстречу новым экономическим стратегиям” : Междунар. научно-практич. саммит (г. Женева, Швейцария, 12–13 июля 2013 г.) : научно-практическое издание. – С. 112–113 (0,2 друк. арк.).
14. Борейко Н. М. Щодо удосконалення контролю за здійсненням операцій у сфері електронної комерції / Н. М. Борейко // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. V наук-практ. конференції (м. Ірпінь, 31 жовтня 2013 р.). – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – С. 68–73 (0,3 друк. арк.).
15. Борейко Н. М. Аналіз тенденцій оподаткування суб’єктів електронної комерції податком на додану вартість / Н. М. Борейко // Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів : матеріали наук.-практ. інтернет-конф. (м. Ірпінь, 21 листопада 2014 р.). – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2014. – С. 20–22 (Електронний збірник на CD). (0,2 друк. арк.).
16. Борейко Н. М. Сучасний стан оподаткування суб’єктів електронної комерції в Україні податком на прибуток підприємств / Н. М. Борейко // Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 22 травня 2015 р.). – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2015. – С. 53–55 (0,2 друк. арк.).

**АНОТАЦІЯ**

**Борейко Н. М. Оподаткування електронної комерції. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2015 р.

У дисертації обґрунтовано наукові основи оподаткування електронної комерції. Розкрито передумови розвитку електронної комерції, висвітлено її сутність, основні ознаки та особливості, а також теоретичні засади оподаткування цієї сфери. Досліджено досвід провідних країн світу, що мають вагомі напрацювання у частині оподаткування електронної комерції.

Досліджено практику оподаткування електронної комерції в Україні. Здійснено моніторинг сучасного стану електронної комерції у вітчизняному сегменті мережі Інтернет, проаналізовано практику оподаткування електронної комерції та його нормативно-правового забезпечення, а також здійснено економіко-математичний аналіз впливу макроекономічних факторів на обсяги електронної комерції та надходжень податків від оподаткування цієї діяльності.

На основі проведеного дослідження визначено напрями удосконалення оподаткування електронної комерції в Україні. Запропоновано запровадження спеціального податкового режиму оподаткування електронної комерції, а також напрями вдосконалення податкового адміністрування з урахуванням її специфічних особливостей.

**Ключові слова:** податок, оподаткування, електронна комерція, спеціальний податковий режим, цифровий товар, суб’єкт господарювання.

**АННОТАЦИЯ**

**Борейко Н. Н. Налогообложение электронной коммерции. – Рукопись.**

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.08 – деньги, финансы и кредит. – Национальный университет ГНС Украины. – Ирпень, 2015 г.

В диссертации обоснованы научные основы налогообложения электронной коммерции. Раскрыты предпосылки развития электронной коммерции, освещены ее сущность, основные признаки и специфические особенности, выяснено ее отличие и преимущество над традиционной коммерцией. Сформулировано авторское определение сущности понятия „электронная коммерция”. Обобщены преимущества совершения покупки (продажи) товаров в интернет-магазинах. Углублен понятийный аппарат в исследуемой сфере.

Исследованы теоретические основы налогообложения электронной коммерции. Определены объект и субъект налогообложения электронной коммерции. Исследован опыт ведущих стран мира с весомыми наработками в части ее налогообложения.

Выделены специфические факторы, которые влияют на налогообложение электронной коммерции, учитывают ее специфику и существуют наряду с традиционными принципами, а именно: 1) установление налоговой юрисдикции; 2) определение объекта налогообложения; 3) устранение двойного налогообложения; 4) формирование глобального налогового пространства. Перечень факторов влияния на налогообложение электронной коммерции дополнен фактором анонимности контрагентов, который заключается в существовании возможности для субъектов электронной коммерции совершать сделки покупки (продажи) товаров (работ, услуг), оставаясь анонимными, как друг для друга, так и для контролирующих органов.

Произведен мониторинг состояния и развития электронной коммерции в Украине. Проанализированы особенности налогообложения субъектов электронной коммерции, использующих общую и альтернативную систему налогообложения в Украине. Произведен анализ влияния макроэкономических факторов на объемы электронной коммерции и налоговых поступлений от этой деятельности с использованием экономико-математического моделирования.

Предложены научно-методические подходы оценки перспектив роста базы налогообложения по операциям электронной коммерции, а также прогноз объемов потерь бюджета от теневого налога на прибыль, НДС и единого налога от этой деятельности на 2015–2017 гг. Доказана целесообразность создания дополнительной группы плательщиков единого налога, в которую предложено включить субъектов электронной коммерции, которые осуществляют сделки купли (продажи) товаров (работ, услуг) в сети Интернет.

С целью уменьшения мошенничества в сфере электронной коммерции предложено поддержать мировую практику по созданию своеобразной „единой точки контакта”, размещение на веб-сайтах субъектов этой деятельности опознавательного знака („метка доверия”) и веб-счетчика, что позволит фискальным органам осуществлять обмен информацией о субъектах электронной коммерции и получать достоверную информацию об их деятельности. Предложен алгоритм установления факта регистрации субъекта хозяйствования в сфере электронной коммерции в фискальных органах, что позволит осуществлять проверку законности хозяйственной деятельности и способствовать налаживанию доверия потребителей к покупке (продаже) товаров (работ, услуг) в сети Интернет.

**Ключевые слова:** налог, налогообложение, электронная коммерция, специальный налоговый режим, цифровой товар, предприятие.

**ANNOTATION**

**Boreyko N. M. Taxation of e-Commerce.** – Manuscript.

Thesis for a candidate degree in Economic Sciences in specialty 08.00.08 – Money, Finance and Credit. – National University of State Tax Service of Ukraine. – Irpin, 2015.

The thesis substantiates the scientific basis of taxation of e-Commerce. This research reveals the preconditions for the development of electronic commerce, describes its nature, main characteristics and specific features, as well as the theoretical bases of taxation of this sector. The experience of world’s leading countries is studied who have a significant practice in the area of taxation of e-Commerce.

The current practice of taxation of e-Commerce in Ukraine is investigated. Monitoring of the current status of electronic commerce in the domestic segment of the Internet is carried out, the practice of taxation of e-Commerce and regulatory support is analyzed, as well as a mathematical analysis of the impact of macroeconomic factors on the volume of e-Commerce and income taxes from the taxation of this activity.

On the basis of the study directions of perfection of the taxation of e-Commerce in Ukraine are identified. The special tax regime of taxation of e-Commerce is proposed, as well as the directions of improvement of tax administration taking into account its specific features.

**Keywords:** tax, taxation, e-Commerce, a special tax regime, digital goods, the entity.

Підписано до друку 29.12.2015 року. Формат 60х90/16.

Папір офсетний. Друк офсетний.

Друк. арк. 0,9. Наклад 100 прим. Зам. № 560.

Видрукувано в Національному університеті

державної податкової служби України

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31